



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10820.721399/2019-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.301 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TANGER PARTICIPACOES E PUBLICIDADES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2014, 2016, 2017

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. APURAÇÃO E REGISTRO CONTÁBIL DOS LUCROS DISTRIBUÍDOS VERSUS DATA DE SUA REPERCUSSÃO FISCAL.

A apuração e o registro contábil dos lucros acumulados que foram distribuídos não é, em si, fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração de omissão de receita decorrente de distribuição de lucro excedente ao lucro arbitrado tem início com a efetivação de tais distribuições, eis que este é o momento em que elas repercutem no âmbito tributário. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURA. SÚMULA CARF Nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 98 e 123, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2014, 2016, 2017

IRPJ. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO LUCRO ARBITRADO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. FORMALIDADES.

Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, poderá ser distribuída, sem incidência de imposto, parcela de lucros ou dividendos excedentes, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo lucro arbitrado. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, que deverá conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO. AUSÊNCIA DE PRAZO NA LEGISLAÇÃO COMERCIAL.

A legislação comercial não prevê qualquer prazo para que os livros sejam autenticados ou penalidade decorrente do atraso. Assim, a escrituração dos livros a destempo não configura argumento para fundamentar a acusação fiscal.

ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO. REGISTRO E AUTENTICAÇÃO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares, devem ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio até antes do início da ação fiscal, sob pena de perda da espontaneidade.

REGISTROS CONTÁBEIS. PROVA. SE COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2014, 2016, 2017

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.

Discussões acerca da constitucionalidade das leis, incluindo evocação do Princípio do Não Confisco para afastar a aplicação de multa tributária ou reduzir o seu percentual, exorbitam a esfera de competência das autoridades administrativas, às quais cabe apenas cumprir o que determina a legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada e vigente, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido. Referido princípio são destinados ao legislador infraconstitucional, cabendo à autoridade administrativa tão somente a aplicação das multas previstas no ordenamento jurídico.

MULTAS DE OFÍCIO. ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA. RAZOABILIDADE. INAPLICABILIDADE.

A análise principiológica do sistema jurídico cabe ao Poder Judiciário. A autoridade julgadora administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não podendo afastar a incidência de multa quando regularmente aplicada conforme os preceitos legais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO CABIMENTO.

Nos termos do art. 135, III, do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhado de

provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito passivo do sujeito responsabilizado ao referido ato, o que não vislumbramos na espécie, dessa forma, afasta-se as responsabilidades aplicadas.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. NÃO CABIMENTO.**

A condição de Administrador não é suficiente para caracterizar interesse comum na situação que constitui o fato gerador, para fins de aplicação da hipótese de responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Ano-calendário: 2014, 2016, 2017

**IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.**

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, PIS e COFINS em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários para: a) rejeitar a prejudicial de decadência; b) manter em parte as exigências atacadas, nos termos do voto do relator. Acompanharam o relator pelas conclusões os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah; e c) afastar as responsabilidades tributárias imputadas. O Conselheiro Lucas Issa Halah manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, dentro do prazo regimental, declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do art. 114, § 7º, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF).

Sala de Sessões, em 24 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho** – Relator e Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral) e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente o Conselheiro Nilton Costa Simões.

## RELATÓRIO

### Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 1.047.555/1.047.637, apresentado em face do acórdão nº 16-94.692, exarado pela - 1ª Turma da DRJ/SPO, em 13/05/2020, às fls. 1.047.504/1.047.529, que julgou improcedente a Impugnação protocolada pela TANGER PARTICIPACOES E PUBLICIDADES LTDA(doravante denominada TANGER PARTICIPAÇÕES) em conjunto com os responsáveis tributários, às fls. 575/651, contra Autos de Infração lavrados pela DRF Araçatuba-SP, às fls. 482/546, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante total de R\$ 40.397.385,62, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Presumido, referente aos anos-calendário de 2014, 2016 e 2017. Além disso, também foi caracterizada a responsabilidade tributária de: **Lojas Tanger Ltda, José Maria Ribeiro; e Edgard Domingues**, em relação ao crédito tributário constituído:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 13.619.897,94
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 2.963.180,67
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 10.214.923,44
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 26.798.002,05</b>
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	R\$ 4.909.643,25
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 1.068.583,41
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 3.682.232,42
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 9.660.459,08</b>
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 354.585,33

JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 80.927,95
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 265.938,99
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 701.452,27</b>
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS	R\$ 1.636.547,74
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2018)	R\$ 373.513,69
MULTA PORPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 1.227.410,79
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 3.237.472,22</b>

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

*O RELATÓRIO FISCAL apresentou, em síntese, as seguintes razões:*

- *Lojas Tanger Ltda, no período de 2009 a 2017, não possui escrituração comercial que comprove que o lucro efetivo é maior que o valor da base de cálculo do lucro arbitrado diminuído dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins). Após imputação do valor pago a título de distribuição de lucros ao saldo isento da conta Lucros Acumulados após 1995, apurou-se **excesso de distribuição de rendimentos isentos** realizados por LOJAS TANGER LTDA Considerando-se o descumprimento das normas legais que tratam da isenção, o valor excedente não pode ser considerado isento e deverá integrar a base de cálculo do beneficiário TANGER PARTICIPAÇÕES E PUBLICIDADES LTDA, para fins de apuração dos tributos e contribuições devidas, conforme artigo 43 a 45 do Código Tributário Nacional- CTN c/c artigo 25, inciso II, e artigo 29, incisos II, da Lei 9.430/1996, artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98.*
- *No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado, como Lojas Tanger Ltda, **poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:***
  - *I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica\*;*
  - *II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo*

as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

- **III - a parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica, a título de lucros ou dividendos distribuídos, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores.**
- *No caso das Lojas Tanger Ltda, no período examinado, os valores de lucros distribuídos, ficaram acima do limite legal de isenção correspondente à base de cálculo do imposto diminuída do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.*
- *Considerando-se que o valor distribuído excedeu ao valor da base de cálculo do imposto diminuído dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), para verificar a existência e apuração de lucro efetivo por meio de escrituração contábil elaborada de acordo com a lei comercial, conforme Termo de Intimação de 03/08/2018, o contribuinte foi intimado a apresentar os Livros Diário e Razão, já que não houve apresentação da Escrituração Contábil Digital ao Sistema SPED. A IN RFB 1420/2013 estabeleceu a obrigatoriedade de apresentação ao SPED da Escrituração Contábil Digital, que compreende a versão digital dos Livros Diário e Razão nos termos da legislação comercial, desde 2014.*
- *Em atendimento, foram apresentados arquivos digitais gerados no formato do Sistema Integrado de Coleta-SINCO, contendo supostos registros referentes a Livros Diário e Razão de 2013 a 2017, e cópias digitalizadas (PDF) das Demonstrações do Resultado do Exercício-DRE, que foram recebidos e autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais-SVA.*
- *Junto à apresentação dos arquivos digitais, Lojas Tanger Ltda apresentou declaração na qual informou que os lucros distribuídos no período de 2013 a 2017, referem-se a lucros acumulados no período de 2005 a 2011.*
- *Conforme Termo de Intimação datado de 31/10/2018, Lojas Tanger Ltda foi intimada a apresentar os Livros Diário e Razão revestidos das formalidades legais ou transmitir a Escrituração Contábil Digital-ECD ao SPED, referentes ao período de 2007 a 2017, para comprovação da sua escrituração comercial e da existência de lucros.*
- *No período de 14/11/2018 a 20/12/2018, os Livros Diário dos anos de 2007 a 2013 foram apresentados, em meio físico. Com exceção dos Livros dos anos de 2007 e 2008, que foram autenticados à época dos fatos, os demais livros de 2009 em diante foram emitidos e autenticados no ano de 2018, após o recebimento da intimação. **Os Livros Razão não foram apresentados.***

- *o contribuinte Lojas Tanger Ltda foi intimado por meio do Termo de Intimação datado de 08/01/2019 e de 01/02/2019, a apresentar a motivação e embasamento legal para o autoarbitramento do lucro, nos períodos de 2008 a 2012, e de 2013 a 2017 e apresentou resposta datada de 21/01/2019, na qual informa não ter reunido documentos contábeis e fiscais que pudessem determinar o lucro real, tendo escriturado o Livro Diário com atraso e não tendo escriturado o Livro Razão:*

Dado o volume de operações praticadas nos estabelecimentos da empresa, não foi possível reunir, em tempo hábil, documentos contábeis e fiscais devidamente conciliados, capazes de fornecer critérios seguros para a determinação do lucro real trimestral ou da base de cálculo para recolhimento das estimativas mensais .

Os constantes atrasos na escrituração contábil e fiscal, necessárias à apuração dos tributos impuseram a adoção de uma base de calculo substitutiva para o recolhimento nos respectivos prazos de vencimentos. Os lançamentos nos Livros Diário somente foram concluídos em período posterior ao do vencimento dos impostos como se pode observar pela data de autenticação dos mesmos e que a emissão dos mesmos foram feitos para atender o pedido da fiscalização. O Razão Contabil sequer chegou a ser escriturado até o momento.

- *Em resposta de 11/02/2019, o contribuinte Lojas Tanger Ltda também declarou que procedeu conforme artigo 531 do RIR/99, quanto ao autoarbitramento.*
- *De acordo com o informado pelo próprio contribuinte, os seus livros foram emitidos para atender à fiscalização (fato confirmado pelas características físicas dos livros), não foram escriturados em conformidade com a legislação comercial e fiscal, os livros Razão sequer foram escriturados, não houve adequação da contabilidade às normas introduzidas pelas Leis nº11.638/2007 e nº11.941/2009, não houve escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real-Lalur, do Livro Apuração Contribuição Social- Lacs, não houve apresentação da escrituração ao Sped. Tais fatos levam ao arbitramento do lucro, conforme determinado nos incisos I, III, VII e VIII do artigo 47 da Lei 8.981/95.*
- *Estando a escrituração em desacordo com a legislação comercial e fiscal, não há escrituração válida para comprovação contábil da existência de lucro efetivo superior ao lucro arbitrado diminuído dos tributos no período dos livros apresentados (2009 a 2017), emitidos e autenticados somente no ano de 2018 para atendimento de intimação.*
- *Na DIPJ referente ao ano-calendário de 2007, apresentada à RFB com base no Lucro Real, Lojas Tanger Ltda informou a existência de saldo em conta de Lucros Acumulados. As demonstrações financeiras constantes no Livro Diário referentes ao ano de 2007, elaborado e autenticado à época dos fatos, ou seja, livro que não foi emitido apenas para atender à*

*fiscalização, conforme dito pelo contribuinte em relação aos demais livros apresentados, também registra a existência de saldo na conta Lucros Acumulados.*

- *Considerando-se que conforme Instruções Normativas SRF e RFB citadas no item 2 deste Termo, a parcela de lucros distribuídos, excedente aos valores da base de cálculo do arbitramento diminuído dos tributos, pode ser imputada à conta de Lucros Acumulados, por meio do Termo de Intimação de 08/03/2019, nos termos do artigo 37 da Lei 9.430/96, o contribuinte foi intimado a apresentar Livros Diário, já escriturados e autenticados, com as demonstrações financeiras que comprovem, por meio de escrituração contábil elaborada de acordo com as leis comerciais, o valor da conta Lucros Acumulados, bem como os razões das contas que componham tal saldo.*
- *Os livros Diário anteriores a 2007 foram apresentados. Tais livros foram escriturados e autenticados à época dos fatos, e registram a existência de saldo em conta de Lucros Acumulados.*
- *Junto com a entrega destes Livros, de modo contrário ao que havia informado anteriormente sobre a sua escrituração comercial, Lojas Tanger Ltda apresentou declaração, datada de 25/03/2019, na qual alegou que seus Livros Diário encaminhados à RFB foram escriturados em conformidade com a legislação comercial, e que a dificuldade transitória em adequar a contabilidade nos anos de 2013 a 2017 às normas introduzidas pelas Lei nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, envolveu só a apuração do Lucro Real, motivando o autoarbitramento:*

*Em resposta datada de 11/02/2019, esta empresa informou que não fora possível efetuar a escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais em tempo hábil para a apuração e recolhimento de tributos.*

*Todos os livros Diário encaminhados e examinados por essa fiscalização estão escriturados de conformidade com a legislação comercial, mesmo porque interessam não somente a verificações por parte da Receita Federal, mas também a outros órgãos e até mesmo a Lei de Falências.*

*Nossa escrituração contábil foi mantida com observância da legislação comercial desde a criação da empresa.*

*A dificuldade transitória em adequar a contabilidade dos anos de 2013 a 2017 às normas introduzidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 envolveu unicamente os ajustes necessários a apuração do lucro real, o que motivou o auto-arbitramento dos lucros.*

- *Como se vê, Lojas Tanger Ltda apresentou alegações divergentes quanto à validade de sua escrituração comercial.*
- *No entanto, para que a escrituração contábil seja válida e comprobatória, ela deve ter sido elaborada cumprindo-se todo o regramento prescrito na legislação comercial e fiscal, observandose as normas da legislação pertinente.*
- *As pessoas jurídicas optantes pelo lucro arbitrado podem distribuir com isenção os lucros contábeis apurados pelas normas tributárias, desde que*

*comprovem que tais lucros são superiores ao limite isento da base de cálculo do lucro arbitrado diminuído dos tributos.*

- *Esta comprovação se dá por meio da escrituração regular dos Livros Diário e Razão, com a transcrição no livro Diário das demonstrações financeiras, apuradas e registradas na época própria determinada pela legislação.*
- *Portanto, para comprovar que os valores pagos se referem a lucros isentos, é necessário a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício e o levantamento do Balanço Patrimonial do período da distribuição, na forma da legislação em vigor à época da distribuição, e para conferir-lhes autenticidade, estas demonstrações devem constar na regular escrituração dos Livros Diário e Razão, sendo que estes livros também devem ter sido elaborados e autenticados na Junta Comercial.*
- *Dessa forma, não basta que a pessoa jurídica efetue um pagamento ou outra forma de quitação (transferência bancária, encontro de contas etc) numa data qualquer, e depois informe que tal pagamento se trata de distribuição de lucros isentos. É condição necessária que antes do pagamento sejam levantados a DRE e o BP do período, conforme já tratado acima, e que a DRE e BP sejam transcritos e registrados no livro Diário, exigido pela legislação, para sejam conferidas autenticidade e veracidade a tais demonstrações e comprovem se tratar realmente de lucros. E ainda, que tais livros tenham sido elaborados e autenticados quando da ocorrência dos fatos e informações contábeis que devam registrar.*
- *Se a escrituração comercial não foi realizada em época própria, se os livros não foram elaborados e autenticados nas Juntas Comerciais nas épocas correspondentes aos fatos contábeis, não há como dar autenticidade a pagamentos realizados como sendo lucros apurados de acordo com a legislação comercial e fiscal, e considerar tais pagamentos como isentos.*
- *A elaboração, registro e autenticação dos Livros Diário, a juntada da DRE e do BP aos mesmos, em data atual, não retroagem à data de pagamentos de rendimentos realizados no passado para garantir o benefício da isenção.*
- *A obrigação da contabilização com base em escrituração uniforme dos seus Livros, que devem corresponder ao que consta na documentação das atividades da empresa, bem como a obrigação do levantamento das Demonstrações Financeiras, da escrituração e autenticação na Junta Comercial do Livro Diário e Razão está expressa nos artigos 1179 a 1189 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), nos artigos 176 e 177 da Lei 6.404/1976, em normas do Conselho Federal de Contabilidade, quais sejam, Interpretação Técnica Geral (ITG) nº 2000(R1), aprovada pela*

*Resolução CFC nº 2014/ITG2000(R1) publicada no DOU em 12/12/2014 e Comunicado Técnico Geral (CTG) nº 2001(R3), aprovada pela Resolução CFC nº 2017/CTG2001(R3) publicada no DOU em 23/08/2017. Ao deixar de elaborar os livros e demonstrações financeiras obrigatórias, e deixar de autenticá-los na Junta Comercial, em época própria, conforme exposto acima, o contribuinte descumpriu sistematicamente a legislação citada. O art. 1.179 prescreve a obrigatoriedade das sociedades efetuarem a contabilização com base na escrituração uniforme de seus livros de inventário, Diário e Razão que devem corresponder ao que consta na documentação referente às atividades da pessoa jurídica, e a obrigatoriedade de levantamento anual do BP e da DRE. O livro Diário é indispensável e deve conter o BP e a DRE (art. 1.180), devem todos ser assinados pelo contabilista e pelos responsáveis pela administração (art. 1.184), bem como devem ser autenticados e levados a registro na Junta Comercial (art. 1.181).*

- *Tais prescrições legais não foram cumpridas pelo contribuinte, de forma sistemática durante os anos de 2009 a 2017. Os livros Diário, em meio físico, apresentados foram elaborados após a ocorrência dos fatos contábeis e para atender intimação fiscal, conforme declaração do contribuinte, datada de 11/02/2019, comprovada pelas datas de autenticação dos livros (livros dos anos de 2009 em diante autenticados em novembro e dezembro de 2018, após intimação - vide tabela no item 2 deste Termo). O contribuinte informou que os livros Razão sequer foram escriturados. Não houve apresentação da ECD ao SPED.*
- *A escrituração comercial sofreu mudanças com as novas normas introduzidas pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, que devem ser observadas por todas empresas, conforme item 2 e 62 da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1159/2009 (CTG 2000). Segundo Lojas Tanger Ltda, tais alterações ocorridas em 2007 e 2009 geraram dificuldades transitórias em adequar a contabilidade dos anos de 2013 a 2017, que envolveram unicamente os ajustes necessários a apuração do lucro real, motivando o autoarbitramento.*
- *No entanto, as novas práticas contábeis não estão refletidas em nenhuma Demonstração de Resultado de Exercício e Balanço Patrimonial constante nos livros Diário apresentados, referentes aos anos de 2008 a 2017. Constatou-se que:*
  - *não há registros de ajustes a valor presente de elementos do ativo e do passivo, de ajustes a valor de mercado;*
  - *a estrutura do plano de contas constante nos livros apresentados é a mesma de antes das alterações da Lei 11.941/2009;*
  - *os Balanços Patrimoniais não contem a classificação correta das contas do Ativo (Ativo Circulante e Ativo não Circulante, composto*

*por Ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível) e do Passivo (Passivo Circulante e Passivo não Circulante, e Patrimônio Líquido). Nos balanços apresentados, as contas ainda possuem a classificação anterior a mudança da Lei 11.941/2009 (registros de ativo permanente, ativo realizável a longo prazo);*

- *Demonstração dos Fluxos de Caixa não foi elaborada;*
- *Constata-se também que os livros apresentam demonstrações financeiras anuais, contrariando a legislação tributária que prescreve que as demonstrações devem ser trimestrais, já que a apuração do lucro arbitrado é trimestral. A cláusula IX do contrato social prescreve a possibilidade de levantamento de balanços patrimoniais em período inferiores a um ano, quando o lucro apurado nas demonstrações intermediárias poderá ser distribuído. No presente caso, não houve apresentação das demonstrações intermediárias nas datas das distribuições dos rendimentos.*
- *Conforme artigos acima, os sócios administradores são obrigados anualmente a prestar contas justificadas, bem como elaborar o inventário, o BP e a DRE. Na cláusula VIII do contrato social da Lojas Tanger Ltda, datado de 01/04/2013, consta expressamente essa mesma obrigação. A prestação de contas ocorre com o levantamento das demonstrações financeiras, que devem ser transcritas nos Livros Diário devidamente autenticados. Isto não ocorreu com a administração de Lojas Tanger Ltda, que deixou de escriturar seus livros nos períodos próprios, descumprindo a legislação e o contrato.*
- *Os fatos e documentos acima comprovam que Lojas Tanger Ltda não possui escrituração contábil de acordo com a legislação comercial, no período de 2009 a 2017, já que os Livros Diário foram elaborados e autenticados após a ocorrência dos fatos contábeis, estão em desconformidade com as normas vigentes, e não há Livros Razão escriturados. Fica demonstrado que o contribuinte incidiu nos incisos I, VII, VIII da Lei 8.981/1995.*
- *A incompleta escrituração comercial e fiscal apresentada, referente aos anos de 2009 a 2017, é imprestável para comprovação da apuração e existência de lucro efetivo acima do valor do lucro arbitrado diminuído tributos neste período. Desta forma, o valor dos rendimentos distribuídos acima do lucro arbitrado diminuído dos tributos será imputado ao saldo comprovado da conta de lucros acumulados após 1995, valor que pode ser distribuído com isenção. Será considerado o saldo final no ano de 2008, já que nos anos seguintes (2009 a 2017) não há escrituração de acordo com a legislação comercial.*

- *Cabe observar que o saldo da conta “Lucros Acumulados” no Balanço Patrimonial constante no Livro de 2008, que foi elaborado e autenticado à época dos fatos, com formalidades cumpridas, de acordo com a legislação comercial, é de R\$ 86.461.207,25.*
- *Conforme razões analíticas apresentados, este valor é composto pelo saldo de R\$ 2.115.172,03 (devedor) da conta Prejuízos Acumulados, do saldo de R\$ 8.724.890,81 da conta “Lucros Acumulados de 1992 a 1995”, e de R\$ 79.851.488,47 da conta “Lucros Acumulados após 1995”.*
- *Dessa forma, foi considerado o saldo comprovado da conta “Lucros Acumulados após 1995” no valor de R\$ 79.851.488,47. Os valores que os excederem serão considerados rendimentos tributáveis distribuídos.*
- *Os comprovantes de pagamento/quitação referentes aos valores distribuídos (resposta ao Termo de Intimação de 01/02/2019), extrato das DCTFs, e as DIPJs/ECFs dos períodos constantes na tabela acima, foram juntados ao processo.*
- *Conforme demonstrado em tabela, mesmo após imputação do valor distribuído ao saldo da conta lucros acumulados, houve distribuição de rendimentos em valor superior aos previstos na legislação na condição de isento. Este valor será tributado.*
- *Considerando-se o descumprimento das normas legais que tratam da isenção, o valor excedente não pode ser considerado isento e deverá integrar a base de cálculo do beneficiário TANGER PARTICIPAÇÕES E PUBLICIDADES LTDA, para fins de apuração dos tributos e contribuições devidas, conforme artigo 43 a 45 do Código Tributário Nacional- CTN c/c artigo 25, inciso II, e artigo 29, incisos II, da Lei 9.430/1996, artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98:*
- *Considerando que Lojas Tanger Ltda deixou de efetuar a escrituração de acordo com a legislação comercial, descumprindo as normas legais e as estabelecidas em contrato social (incisos I e III do artigo 135 do CTN), bem como efetuou distribuição de rendimentos considerados indevidamente como isentos, o que era de conhecimento da controladora, de sua controlada e de seus sócios administradores, fica caracteriza a solidariedade prescrita no inciso II do artigo 124 do CTN, conforme artigos 1009 e 1080 do Código Civil.*
- *Ainda, considerando-se que Lojas Tanger Ltda e Tanger Participações e Publicidades Ltda possuem quadro societário em comum, que os sócios pessoas físicas de Lojas Tanger foram os administradores que descumpriram as normas tratadas no parágrafo anterior, e que, ao final, são beneficiados indiretos da distribuição dos valores dos rendimentos considerados indevidamente isentos, pois são os sócios majoritários (com*

mais de 99%) da controladora, fica evidenciado o interesse comum na situação, conforme inciso I do artigo 124 do CTN.

- Conforme legislação transcrita abaixo, todos se responsabilizam solidariamente pelos tributos devidos:
- Fica caracterizada a sujeição passiva solidária de Lojas Tanager Ltda, CNPJ 51.663.763/0001-53, José Maria Ribeiro, CPF 012.474.768-04 e Edgard Domingues, CPF 023.862.598-20, conforme legislação citada.

Cientificada em 27/08/2019 (fls. 562), a impugnante apresentou sua **IMPUGNAÇÃO** (fls. 572) em 25/09/2019, conjuntamente com os demais responsáveis solidários, alegando, em síntese, que:

- **DECADÊNCIA** - Os anos calendários que formaram o lucro estariam abrangidos pela decadência: “Assim, toda o lançamento tributário está decaído, pois a distribuição do lucro contábil, mais recente, é do ano-calendário de 2011, apurado, informa, cujo prazo decadência já se operou, não podendo as contas apresentadas pelo contribuinte ser afastadas pela fiscalização.”. O Lucro Contábil distribuído diria respeito aos anos calendários de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, todos atingidos pelo prazo decadencial.
- **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. DISPENSA PELA FISCALIZAÇÃO DO LIVRO RAZÃO. FALTA DE CLAREZA DO RELATÓRIO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO.** Teria ocorrido nulidade e cerceamento de defesa, pois a fiscalização teria exigido o Razão e dispensado a sua apresentação, mas feito constar no Relatório que os Livros Razão não foram apresentados. Haveria falta de clareza no relatório fiscal, pois ao mesmo tempo em que a fiscal declara que os livros (Razão) não foram entregues, foi dispensada a sua apresentação, em face do gigantesco volume. O Relatório Fiscal e as planilhas de débito acostados ao auto de infração não descreveriam de forma clara e precisa a origem dos créditos glosados. Ausência de prévio exame dos documentos contábeis e fiscais apresentados pelos Impugnantes. A fiscalização teria dispensado a apresentação do Livro Razão ao pedir que fossem apresentados os Livros Diário e Razão apenas da conta Lucros Acumulados, conforme o seguinte diálogo transcrito:

Tanger 3: Tudo e você?

R.F.: Tudo bem, recebi os livros.

Tanger 3: Então tá bom. Recebeu? Chegou aí então?

R.F.: É muita coisa, né?

Tanger 3: Num é? É muita coisa menina, e eu tô aqui imprimindo os que eu não tenho, esse 2007 e 2008, eu já tinha impresso e registrado direitinho, né, "cê" vê, aí os razões, eu imprimi tudo essa semana, agora eu "tô" fazendo 2009, né, "tô" indo.

**R.F.: Ah, tá. Então Ana, em função do volume que é, eu vou pedir pra você então, apresentar o diário, né e o razão...**

Tanger 3: Hum...

**R.F.: Só da conta lucros acumulados.**

Tanger 3: Ah, tá.

R.F.: **Né, e aí se for necessário eu vou pedindo outros, mas por enquanto fica só lucros acumulados**, então não precisa encadernar, razão e porque, né, vai ser pouca coisa, por favor, pede pro contador assinar, vir assinado.

**Tanger 3: É só imprimir o Razão do Lucro Acumulado?**

**R.F.: Isso.**

Tanger 3: E o diário, eu continuo normal né? Você vai precisar de todos?

R.F.: É, porque não tem como você apresentar no "sped" né?

- **CONTABILIDADE REGULAR. CUMPRIMENTO DAS FORMALIDADES EXTRÍNSECAS E INTRÍNSECAS. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE OS LUCROS APURADOS CONTABILMENTE EM FACE DOS LIVROS ATENDER A LEGISLAÇÃO.** A empresa possuiria contabilidade regular, de acordo com as leis civis, comerciais e fiscais, atendendo todas as formalidades legais.. A única alegação para não homologar a distribuição dos lucros, de forma isenta, foi no sentido de que os Livros Diários e Razão não foram apresentados. Teriam sido apresentados arquivos digitais gerados no formato do Sistema Integrado de Coleta-SINCO, contendo os registros referentes a Livros Diário e Razão de 2013 a 2017. O Livro Razão estaria contabilizado digitalmente, e apenas não impresso em papel. O Parecer Técnico Contábil (juntado a defesa) refutaria plenamente a alegação de que a contabilidade não teria sido apresentado. O excedente (lucro contábil efetivo) do lucro arbitrado da requerente poderia ser distribuído, sem incidência de tributos ao titular, sócio ou acionista, uma vez que a pessoa jurídica teria demonstrado, via escrituração contábil feita de acordo com as leis comerciais, que esse último é maior que o lucro presumido.
- **AUSÊNCIA DE PREJUÍZOS AOS FISCO E A IMPOSSIBILIDADE DA FISCALIZAÇÃO IGNORAR A CONTABILIDADE APRESENTADA. NÃO OBSERVÂNCIA DO LUCRO FISCAL ACUMULADO** - A autoridade administrativa teria desconsiderado a existência do lucro contábil acumulado contido nos documentos contábeis e fiscais apresentados no decorrer do procedimento de fiscalização, em razão da ausência de formalidade extrínseca não cumprida, ou cumprida de forma extemporânea (autenticação dos livros comerciais), sem se imiscuir, no entanto, no conteúdo do que lhe fora apresentado. Foi considerado apenas o Lucro Fiscal do trimestre em que ocorreu a distribuição, deveria a fiscalização ter considerado o lucro fiscal acumulado desde o ano-calendário de 2005, diminuído de todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

- *EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA - é de se afastar a multa no percentual de 75%, estribada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), pela inexistência de dolo/fraude no caso em tela, bem como em observância aos princípios da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.*
- *SOLIDARIEDADE PASSIVA - Não haveria qualquer motivo que autorizasse a permanência dos Srs. José Maria Ribeiro e Edgard Domingues no pólo passivo, uma vez que esses não tiveram qualquer responsabilidade nos apontados fatos - deveria a autoridade administrativa individualizar a(s) conduta(s) imputada(s) aos Recorrentes que, em sua inteligência, se subsumiria às hipóteses descritas nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN.*
- *ART. 124, I, DO CTN - para ser responsável solidário pelos créditos tributários, a pessoa (física ou jurídica) teria que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Não teria havido, por parte da fiscalização, qualquer ilação e/ou apontamento, no que concerne à participação dos Recorrentes nos fatos que deram origem ao nascimento da obrigação tributária, bem como do elo referente ao interesse comum, que deveria ser um interesse jurídico e não meramente econômico.*
- *ART. 135, III, DO CTN - a norma precitada traz consigo a exigência da externalização de condutas (comissivas ou omissivas) perpetradas pelos terceiros apontados pelo Relatório Fiscal, e que tragam em seu bojo o timbre do excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto. É imprescindível para a responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor, devendo ser cabalmente provada.*

*Requer a realização de diligência, consistente no exame, pela autoridade administrativa, dos documentos referentes à sua escrituração fiscal; exclusão da sujeição passiva dos responsáveis solidários; cancelamento do lançamento ou a reapuração do lucro, e a juntada do áudio e sua degravação, para prova de que a fiscalização teria dispensado a apresentação dos Livros Razão.*

### **Da Decisão Recorrida**

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 482/525, o Relatório Fiscal (RF), às fls. 526/546, e a Impugnação apresentada pela contribuinte conjuntamente com os responsáveis tributários, às fls. 575/651, a 1ª Turma da DRJ/SPO exarou o Acórdão nº 16-94.692, em 13/05/2020, às fls. 1.047.504/1.047.529, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e as responsabilidades tributárias de: Lojas Tanger Ltda; José Maria Ribeiro; e Edgard Domingues. O acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017*

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

*O registro contábil de operações não é, em si, fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. O prazo decadencial deve ser contado somente a partir da data de ocorrência do fato gerador do tributo, e não da data da realização dos atos/negócios jurídicos que tenham repercussão tributária futura.*

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*Todos os procedimentos adotados pela Fiscalização foram de conhecimento da empresa, o que lhe possibilitou exercer plenamente o seu direito de defesa.*

**CONTABILIDADE EXTEMPORÂNEA. ISENÇÃO. DESCABIMENTO.**

*Se a escrituração comercial não foi realizada em época própria, não há como dar autenticidade a pagamentos realizados como sendo lucros apurados de acordo com a legislação comercial e fiscal, e considerar tais pagamentos como isentos.*

**LUCRO FISCAL ACUMULADO. OBSERVÂNCIA.**

*O valor dos rendimentos distribuídos acima do lucro arbitrado diminuído dos tributos foi imputado ao saldo comprovado da conta de lucros acumulados, valor que pode ser distribuído com isenção.*

**MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. OFENSA A PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL. NÃO CABIMENTO DA ANÁLISE PELO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

*O contencioso administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 2.*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os dirigentes no que agirem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

**DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. FACULDADE DA AUTORIDADE JULGADORA DE 1ª INSTÂNCIA.**

*É facultado ao julgador de primeira instância indeferir a realização de diligências e perícias quando entender desnecessárias.*

***Impugnação Improcedente***

***Crédito Tributário Mantido***

## **Dos Recursos Voluntários**

A TANGER tomou ciência da sobredita decisão em **26/10/2020**, através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 1.047.550, e os responsáveis tributários: A LOJAS TANGER LTDA tomou ciência em **26/10/2020**, através de AR, às fls. 1.047.551; o Sr. JOSÉ MARIA RIBEIRO em **27/10/2020**, através de AR, às fls. 1.047.549; e o Sr. EDGARD DOMINGUES em **27/10/2020**, através de AR, às fls. 1.047.552.

### **Dos Recursos Voluntários Impetrados Pela TANGER e Responsáveis Tributário**

Irresignada a TANGER juntamente com os Responsáveis Tributários, em peça única, apresentaram, em **17/11/2020**, Recurso Voluntário, às fls. 1.047.555/1.047.637. Nessa quadra, citando doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, além da tempestividade, requereu a reforma integral do Acórdão atacado com base nas seguintes razões de fato e de direito:

#### **a) Das Preliminares:**

- i. **De Cerceamento do Direito de Defesa;**
- ii. **Da Falta de Clareza do Relatório;**
- iii. **Da Ausência de Prévio Exame dos Documentos Contábeis e Fiscais Apresentados;**
- iv. **Da Ausência de Fundamentação do Lançamento; e**
- v. **Da Ausência de Motivação Quanto à Imputação da Solidariedade Passiva ou de Responsabilidade Tributária com base no Art. 124, inciso I, e Art. 135, III, ambos do CTN.**

#### **b) Do Mérito:**

- i. **Da Prejudicial de Decadência;**
- ii. **Da Inobservância do Lucro Fiscal Acumulado;**
- iii. **Da Não Incidência De Tributos sobre os Lucros Apurados Contabilmente em Face dos Livros Atenderem a Legislação;**
- iv. **Do Cumprimento das Formalidades Extrínsecas e Intrínsecas pela Recorrente;**
- v. **Da Contabilidade Regular e Distribuição do Lucro Contábil Efetivo, consoante Art. 48 da IN 93/97 e ADN 4/96;**
- vi. **Da Ausência de Prejuízos ao Fisco e a Impossibilidade da Fiscalização Ignorar a Contabilidade Apresentada.**

#### **c) Do Efeito Confiscatório da Multa de Ofício**

#### **d) Da Responsabilidade Tributária**

- i. **Da Sujeição Passiva Solidária com Esteio no Art. 124, I, do CTN**

- ii. **Da Ausência de Responsabilidade Tributária Prevista no Art. 135, III, do CTN**
- e) **Do Pedido de Realização de Diligência**

É o Relatório

## VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

### 1 DA ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, deles conheço.

### 2 DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN<sup>1</sup>, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em

<sup>1</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

seu petitório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN<sup>2</sup>.

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005<sup>3</sup>. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

*Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.*

### 3 DAS PRELIMINARES

#### 3.1 DA NULIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Os recorrentes protestaram em favor de que seja decretada a nulidade dos atos administrativos – Autos de Infração e Termos de Sujeição Passiva Solidária - pelas seguintes razões:

<sup>2</sup> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>3</sup> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) **Por cerceamento do direito de defesa**, visto que a Autoridade Fiscal faltou com a verdade ao afirmar que a Lojas Tanager não possuía Livro Razão quando em verdade dispensou a apresentação, causando manifesto prejuízo à Recorrente que não pode comprovar os fatos constitutivos de direito;
- b) **Falta de clareza no Relatório Fiscal**, relativamente a questão de que declara que os Livros Razão não foram entregues e concomitante dispensa a apresentação;
- c) **Da ausência de prévio exame dos documentos contábeis e fiscais apresentados** pelos Recorrentes, não tendo havido a demonstração, pela Autoridade Administrativa Tributária, da indevida inserção de lucros e dividendos nas competências questionadas;
- d) **Da Ausência de Fundamentação do Lançamento**, por entender que não foram observados todos os requisitos estampados no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, notadamente a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. Assim, resta clarividente a afronta ao Princípio da Motivação que rege o Processo Administrativo; e
- e) **Da ausência de motivação quanto à imputação da responsabilidade tributária com base no art. 124, inciso I, e art. 135, III, ambos do CTN**, pois não foram individualizadas as condutas imputadas aos Recorrentes.

Inicialmente, antes de aprofundarmos a análise dos sobreditos questionamentos, é salutar esclarecer que em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa esculpidos no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal<sup>4</sup>, tem-se como dispositivo legal aplicável no âmbito da Administração Tributária o Decreto nº 70.235, de 1972, que versa a respeito do processo administrativo fiscal e do julgamento do contencioso (PAF), por conseguinte, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei no 9.784/1999).

A par disso, tem-se que consoante o art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>5</sup>, a fase processual da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva da exigência e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração Tributária.

Ainda, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>6</sup>, somente se pode cogitar de declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento quando o ato tiver sido lavrado por

---

<sup>4</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

<sup>5</sup> Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>6</sup> Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

agente incompetente (art. 59, inciso I) ou, quando a preterição do direito de defesa se der em uma fase posterior à lavratura do ato pela autoridade fazendária (art. 59, inciso II). Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o art. 60, do assinalado dispositivo.

Retomando a análise dos pleitos de nulidade, *a priori*, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, no caso em exame não se evidencia motivos capazes e suficientes para decretar a nulidade dos atos administrativos, uma vez que os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal.

**Quanto à celeuma suscitada pela Defesa de que o Fisco declarou que a Lojas Tanger não tinha os Livro Razão, mas, em verdade, dispensou a apresentação, fundamento também para alegação de falta de clareza do Relatório Fiscal**, além de não configurar cerceamento ao direito de defesa e contraditório, os quais se instauram apenas quando do protocolo da impugnação, ilação consolidada e simulada neste Tribunal, consoante Súmula CARF nº 162<sup>7</sup>, conforme será demonstrado no âmbito meritório, corroboro do entendimento da decisão da instância anterior que o diálogo transcrito pela impugnante não comprova a alegada dispensa de apresentação do Livro Razão, mas tão somente a restrição naquele momento à apresentação da conta “Lucros Acumulados” do Livro Razão em relação aos anos 2007 e 2008, o que permitiu à fiscalização comprovar o valor citado. Os livros Diário e Razão, a partir do ano de 2009, conforme o mesmo diálogo transcrito, não se encontravam prontos.

Esse mesmo racional aplica-se a alegação de **ausência de prévio exame dos documentos contábeis e fiscais apresentados**, posto que também, consoante o exposto, não configura cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, e será demonstrado no mérito que a Autoridade Fiscal afastou a isenção do lucro distribuído baseada justamente no que a Defesa alega ser mera ausência de formalidades extrínsecas e intrínsecas dos Livros Diário apresentados, portanto descabido qualquer outro exame dos documentos fiscais e contábeis carreados.

---

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

<sup>7</sup> **Súmula CARF nº 162**: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

**No tocante a alegação de que os Autos de Infração e os Termos de Sujeição Passiva devem ser declarados nulos por vício de motivação e fundamentação, com a devida vênia, entendo que também se equivoca a Defesa. A saber.**

Inicialmente peço *vênia* para transcrever excertos do voto prolatado pelo eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, parte integrante do Acórdão nº 3401-006.532 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sessão de 17/06/2019:

*2.1.1.1. Doutrina e a Jurisprudência - seguindo em parte a **Supreme Court** - apontam como direitos iminentes ao devido processo legal e, naquilo que importa, ao contraditório e a ampla defesa, a **oportunidade de deduzir defesa perante o julgador, a oportunidade de apresentar provas ao órgão julgador e o direito de contrariar as provas e argumentos utilizados contra o litigante.***

*2.1.1.2. A Lei nº 9.784 de 1999, seguindo a **pari passu** o entendimento da Suprema Corte Americana, estabeleceu em seu artigo 2º Parágrafo Único inciso X como dever da Administração Pública observar no procedimento administrativo o contraditório e a ampla defesa e, nomeadamente, a garantia aos administrados aos direitos "à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio" **eivando de nulidade o procedimento administrativo (na esteira do que giza o artigo 59 inciso II do Decreto 70.235 de 1972) que viole o direito de defesa.(g.n.)***

Desse modo, impende ressaltar que é possível o decreto de **NULIDADE POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTO**, contudo esta nulidade ocorre apenas nos casos em que inexiste na decisão atacada **fundamentos de fato** - corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato -; ou **fundamentos de direito** - dispositivo legal em que se baseia o ato. Se assim ocorrer (ausência de um ou de outro fundamento) a decisão torna-se nula vez que impede o conhecimento da imputação e, conseqüentemente, a capacidade de refutá-la, *i.e.*, o exercício do contraditório e a da ampla defesa.

Nessa linha intelectual, é fato que **não pode prosperar a alegação de suposta ausência de motivação e fundamentação da autuação e da imputação de responsabilidade tributária**, posto que os elementos de prova se encontram todos nos autos, que foram devidamente cientificados ao Sujeito Passivo e responsáveis, inclusive o Relatório Fiscal (RF), contendo 21 laudas, às fls. 526/546, parte integrante dos Autos de Infração.

Ademais, quanto aos fundamentos de direito, tanto a base legal das autuações, como das Responsabilidades encontra-se estampados, respectivamente, nos autos de infração e no Termo de Sujeição Passiva, bem como no citado Relatório Fiscal.

Quer dizer, contrariamente ao que pensa a Defesa, os lançamentos de ofício e as corresponsabilidades da controladora e dos administradores da TANGER PARTICIPAÇÕES estão

devidamente motivadas e fundamentadas, de forma clara e objetiva, possibilitando não só o pleno exercício do direito de defesa dos interessados como também o julgamento da presente lide.

Nessa quadra, podem os Recorrentes não concordarem com tais conclusões. Contudo, isso não torna os lançamentos combatidos nulos. Pelos mesmos argumentos, não procede a alegação de nulidade das Responsabilidades Tributárias por ausência de motivação e fundamentação.

Em suma, indubitavelmente os atos administrativos estão motivados de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica e os responsabilizados foram regularmente cientificados. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade pretendida. Ademais, conforme exaurido, os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos possibilitando o julgamento dos recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

*O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.*

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

No que diz respeito ao sobredito entendimento, nos acompanha a jurisprudência do CARF, consoante ementas abaixo transcritas:

*NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*A manifestação da DRJ acerca dos elementos probatórios juntados aos autos que permita a clara compreensão das razões de decidir, mesmo que singela, afasta a hipótese de cerceamento de defesa e a possibilidade de declaração de nulidade da decisão a quo. (Acórdão nº 1401 003.149. Relator: Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves)*

*NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.*

*Não há nulidade por carência de fundamentação ou cerceamento de defesa quando, ainda que sucintamente, as decisões atacadas apresentem fundamentos de fato e de direito, tornando possível o exercício ao contraditório. (Acórdão nº 3401-006.532 - Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)*

*ACÓRDÃO DRJ. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Não constatada a existência de vício de motivação ou ausência de análise de fundamentos e elementos de prova utilizados pelo contribuinte em Manifestação de Inconformidade e capazes de infirmar o Despacho Decisório que não homologou declaração de compensação, incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa e nulidade da decisão de primeira instância. (Acórdão nº 3001-001.253 - Relator: Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche)*

Face ao exposto, **não acato as preliminares de nulidade à epígrafe.**

Todavia, apesar de não serem passíveis de anulação, as questões relativas à procedência das autuações e à imputação das responsabilidades tributárias, por serem afeitas ao mérito, serão apreciadas no momento oportuno.

## 4 DO MÉRITO

### 4.1 DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

Antes de darmos seguimento a análise meritória dos pleitos sob julgo, merece relevo destacar que a DECADÊNCIA se trata de um tema de direito material, portanto de mérito ou, melhor dizendo, **prejudicial do mérito**. Essa acepção é ratificada pelo disposto no art. 487, do Código Processual Civil - CPC (Lei nº 13.105/2015)<sup>8</sup>.

Nessa senda, no que diz respeito a este tópico, os Recorrentes protestaram em favor de que os créditos tributários constituídos de ofício encontram-se fulminados pelo instituto da decadência, nos termos do art. 156, inciso V, c/c art. 150, §4º, ambos do CTN, visto que foi cientificado da autuação em 27/08/2019, e transcorreu mais de cinco anos da apuração dos lucros contábeis distribuídos que dizem respeito aos anos-calendário de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, cujas contas apresentadas não podem ser afastadas pela Fiscalização.

A decisão de piso rechaçou asseverando que os lançamentos combatidos referem-se a omissão de receitas devido a distribuição de lucros indevidamente considerados isentos, nos anos-calendário 2014 a 2017. Destarte, levando-se em conta que os fatos geradores se deram a partir do ano de 2014 e a data da ciência sinalada, a autuação efetivou-se antes de caducar.

**Irretocável o Aresto atacado.** A saber.

Inicialmente, ousou afirmar que a temática fulcral do tópico à epígrafe é análoga ao já sumulado por este CARF com relação à contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio, que recebeu o seguinte enunciado:

***Súmula CARF nº 116:** "Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança."*

De fato, a apuração e o registro contábil dos lucros acumulados a serem distribuídos não consistem em fato gerador de tributo, inclusive, nem há, nessas ocorrências, lançamento. Ora, partindo da premissa que o prazo decadencial é aquele após o qual o Fisco perde o direito de constituir o crédito tributário, e sendo tal constituição possível apenas quando ocorre o fato gerador, resulta claramente perceptível que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil dos lucros passíveis de distribuição.

<sup>8</sup> Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:  
(...)

II - **decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;(g.n.)**

Dessarte, similar ao tratamento dispensado ao ágio, o prazo decadencial para a lavratura de auto de infração de omissão de receitas fundamentada na distribuição de lucros arbitrados indevidamente considerados isentos pela Fiscalização, como na espécie, tem início com a efetivação de tais distribuições, eis que este é o momento em que elas repercutem no âmbito tributário.

Ante o exposto, compreendo que não há que se falar em decurso do prazo decadencial no caso concreto, tendo em vista que a ciência do auto de infração - 27/08/2019 - ocorreu dentro dos cinco anos contados da data em que os fatos repercutiram na esfera tributária – a distribuição de lucros mais antiga, 31/12/2014, caducou em 31/12/2019 -.

Assim, **oriento meu voto no sentido de manter a decisão recorrida quanto a este tópico.**

#### 4.2 DOS FATOS

No âmbito meritório, conforme relatado no RF, às fls. 526/546, foram lançados de ofício, nos autos sob julgo, na forma de apuração pelo lucro arbitrado, relativos aos anos-calendário de 2014, 2016 e 2017, o IRPJ e reflexos a CSLL, o PIS e a COFINS, por terem sido considerados rendimentos tributáveis percebidos pela TANGER PARTICIPAÇÕES, os valores distribuídos pela Lojas Tanger que excederam o lucro arbitrado apurado por esta.

Indignada, a Autuada alegou que os lançamentos combatidos não devem prosperar, uma vez que:

- a) Possuía escrituração contábil elaborada com observância das leis comerciais e contábeis; e
- b) A autoridade administrativa teria desconsiderado a existência do lucro contábil acumulado contido nos documentos contábeis e fiscais apresentados no decorrer do procedimento de fiscalização, em razão da ausência de formalidade extrínseca não cumprida, ou cumprida de forma extemporânea (autenticação dos livros comerciais), sem se imiscuir, no entanto, no conteúdo do que lhe fora apresentado.

O Aresto recorrido, às fls. 1.047.504/1.047.529, por unanimidade de votos, julgou improcedente os sobreditos pleitos apresentados pela TANGER PARTICIPAÇÕES, mantendo o crédito tributário exigido, em razão de ter:

- a) No que toca a alegação que possuía contabilidade regular, rebateu asseverando que:
  - i. A fruição do benefício de isenção na distribuição de lucros depende da tempestiva escrituração fiscal. Quer dizer, trata-se de uma condição para proveito do benefício, assim, ainda que os documentos fiscais tenham sido apresentados extemporaneamente com o cumprimento das formalidades extrínsecas e

intrínsecas, tal apresentação não retroage para permitir a fruição do benefício em questão; e

- ii. Ademais, o Parecer Técnico Contábil apresentado pelo Sujeito Passivo nada diz sobre a tempestividade da apresentação da escrita fiscal, bem como os Livros Diário juntados ao processo comprova que a autenticação foi feita apenas em 2018.
- b) No que diz respeito a observância do lucro fiscal acumulado, aduziu:

- i. A fiscalização considerou o saldo comprovado da conta “Lucros Acumulados após 1995” no valor de R\$ 79.851.488,47, pois o Livro Diário de 2008 foi autenticado à época dos fatos escriturados; e
- ii. Além disso, no que tange à alegada dispensa de apresentação dos Livros Razão, o diálogo transcrito pela impugnante, não comprova que prescindiu da apresentação, mas tão somente a restrição naquele momento à apresentação da conta “Lucros Acumulados” do Livro Razão em relação aos anos 2007 e 2008, o que permitiu à Fiscalização comprovar o valor citado. Os livros, a partir do ano de 2009, conforme o mesmo diálogo transcrito, não se encontravam prontos.

A TANGER PARTICIPAÇÕES e os Responsáveis Tributários atravessaram uma única peça recursal, às fls. 1.047.555/1.047.637. Suscitam vários pleitos meritórios, os quais sinteticamente, advogam no sentido de que:

- a) Não deve incidir tributação sobre os lucros apurados contabilmente em face:
- i. Dos livros carreados aos autos foram apresentados em sistema informatizado e atenderem a legislação contábil e comercial, notadamente quanto ao cumprimento das formalidades extrínsecas e intrínsecas, consoante o disposto no art. 258, do RIR/99, c/c o art. 1.181, do CC (autenticação);
  - ii. Do Agente Fiscal não ter apontado qualquer vício, erro ou deficiência que tornasse a escrituração apresentada imprestável. Ademais, segundo Parecer Técnico Contábil carreado aos autos, sua escrita contábil atende as leis comerciais e fiscais e identifica corretamente a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, de acordo com o disposto no artigo 530, do RIR/1999;
  - iii. Da distribuição do lucro contábil em comento ter atendido aos preceitos do art. 10, da Lei nº 9.249/1995, c/c art. 48, § 2º, II, da IN SRF nº 93/1997;
  - iv. De que, apesar do fundamento da autuação, e mesmo que se considere que os documentos tenham sido apresentados sem as supostas formalidades extrínsecas, (...) *verifica-se que não houve, em momento algum, o exame e apuração, por parte da referida autoridade autuante, da veracidade e legitimidade do lucro contábil apontado; e*
  - v. Da ausência de prejuízos aos Fisco.

b) Da Inobservância do Lucro Fiscal Acumulado:

- i. Assevera que, em razão da constatação da ausência de formalidade extrínseca que supostamente não fora cumprida, ou cumprida de forma extemporânea (autenticação dos livros comerciais), a acusação fiscal deixou de observar o lucro contábil acumulado contido nos documentos contábeis e fiscais apresentados no decorrer do procedimento inquisitorial; e
- ii. Acrescenta que foi considerado apenas o Lucro Fiscal do trimestre em que ocorreu a distribuição, o que não se pode admitir, pois o Fisco, mesmo em prol do intento de não admissão da isenção do lucro contábil apurado na contabilidade, deveria considerar todo lucro fiscal acumulado. Nessa linha apresentou planilha, às fls. 56/57, onde demonstra que, a partir do lucro acumulado considerado pela Fiscalização, foi obtendo lucros trimestralmente desde 2009, e, concomitante, demonstra a distribuição, concluindo que só há distribuição sem isenção no 2º trimestre de 2017;

Feito o resumo dos fatos, em benefício de otimizar a lógica argumentativa deste voto, antes de nos inclinarmos à apreciação dos pleitos da Defesa, a seguir peço vênias para expor os entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, que envolvem o tema isenção dos lucros excedentes ao lucro arbitrado apurado passíveis de distribuição.

#### 4.3 DA ISENÇÃO DOS LUCROS EXCEDENTES AO LUCRO ARBITRADO APURADO

Prosseguindo no desiderato proposto, cumpre pontuar que a isenção dos lucros distribuídos está prevista no art. 10, da Lei no 9.249/1995<sup>9</sup>. As condições para distribuição de lucros e dividendos isentos pelas empresas foram estabelecidas inicialmente na Instrução Normativa SRF 11/96, artigo 51, §§ 2º e 3º, e reproduzida de forma similar nas Instruções

<sup>9</sup> Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Normativas seguintes: IN SRF 93/97, artigo 48, § 2º, incisos I e II, e § 3º, a IN RFB 1515/14, art. 141, § 2º, incisos I e II, e §3º, e a IN RFB 1700/17, art. 238, § 2º, incisos I e II, e §3º<sup>10</sup>.

No mesmo sentido o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 04/96:

*O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 51 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:*

*I - no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido ou arbitrado e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, inclusive adicional, quando devido, à contribuição social sobre o lucro, à contribuição para a seguridade social - COFINS e às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

*II - na hipótese do § 2º do art. 51 da IN nº 11, de 1996, a parcela dos lucros e dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica, a ser distribuída também sem a incidência do imposto, será determinada deduzindo-se do lucro líquido do período, após o imposto de renda, o valor determinado na forma do inciso anterior.*

Em suma, a empresa tributada com base no lucro arbitrado poderá distribuir a título de lucros, com isenção do imposto de renda, o valor correspondente à diferença entre o

<sup>10</sup> DOS LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

(..)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

lucro arbitrado e os tributos a que está sujeita. Caso deseje distribuir valores acima deste limite, deverá demonstrar por meio de escrituração contábil elaborada com observância da legislação comercial que o lucro efetivo é maior que o apurado segundo as regras do lucro arbitrado.

Mesmo que o lucro contábil apurado no exercício não seja suficiente, a pessoa jurídica pode ainda distribuir lucros acima desse valor, com a condição de que possua saldo na conta lucros acumulados ou reserva de lucros. No entanto, para esses últimos casos a empresa deve possuir escrituração regular, baseada em registros permanentes e seguindo as estritas formalidades exigidas em relação aos livros obrigatórios.

Melhor dizendo, essa comprovação se dá por meio da escrituração regular dos Livros Diário – para efeito de apuração do IRPJ, o art. 258, do RIR/99<sup>11</sup>, vigente à época dos fatos, preceitua as formalidades intrínsecas e extrínsecas de escrituração do Livro Diário, inclusive a sua obrigatoriedade de registro no órgão competente (o art. 1.181, do CC<sup>12</sup>, também exige a autenticação deste livro) - e Razão, com a transcrição no livro Diário das demonstrações financeiras - Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e o Balanço Patrimonial (BP) -, apuradas e registradas na época própria determinada pela legislação – no caso a periodicidade é trimestral -.

Resumidamente, para comprovar que os rendimentos pagos estão abarcados pela multicitada isenção, é essencial que sejam elaborados os DRE e levantados os BP dos períodos de distribuição, na forma da legislação em vigor, e para conferir-lhes autenticidade, estas demonstrações devem estar transcritas na regular escrituração dos Livros Diário e Razão, sendo que estes livros também devem ter sido elaborados e autenticados na Junta Comercial.

---

<sup>11</sup> Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

<sup>12</sup> Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Quer dizer, apesar dessas escriturações contábeis não serem obrigatórias para as optantes pelo lucro arbitrado, são necessárias para que seja permitida a distribuição de valores superiores ao lucro arbitrado com isenção do imposto de renda. Portanto, registro, **verificado ausência das formalidades extrínsecas e intrínsecas nas multicitadas escriturações contábeis, deve ser considerada inapta a demonstrar a apuração do lucro efetivo.**

Feitas essas considerações sobre a legislação de regência que trata da situação dos autos, passo a analisar os pontos controversos, a fim de solucionar a lide.

#### 4.4 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

##### 4.4.1 DA ISENÇÃO DOS RENDIMENTOS DISTRIBUÍDOS PELA CONTROLADA LOJAS TANGER

Inicialmente, destaca-se que estamos diante de isenção<sup>13</sup> relativa à distribuição de lucros excedentes que possui condições para sua fruição, inclusive formalidades intrínsecas e extrínsecas que devem ser observadas. Mais do que a existência das escriturações contábeis, essas devem regulares, além de guardarem harmonia entre as informações prestadas, sob pena de se desqualificar sua força probante. Não se trata de formalismo vazio, pois a autenticidade dos livros contábeis e a confiabilidade das informações que ali constam, é condição para a fruição da isenção.

Na espécie, a Fiscalização constatou, a partir de informações prestadas no SPED, que a TANGER PARTICIPAÇÕES percebeu rendimentos isentos a título de lucros distribuídos por pessoa jurídica da qual é sócio controlador – Lojas Tanger - em valores superiores ao lucro arbitrado apurado por essa empresa em cada ano-calendário, deduzido dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Ao ser provocada, a Lojas Tanger declarou que os lucros distribuídos no período de 2013 a 2017, referem-se a lucros acumulados no período de 2005 a 2011. Ao compulsar a

<sup>13</sup> Sobre a isenção, vale as seguintes observações: "(i) há inúmeros fenômenos que ocasionam a não incidência tributária, estando a imunidade tributária e a isenção, incluídas nesse rol; (ii) nesse sentido, o resultado da isenção, isenção heterônoma, imunidade, definição limitada de critério normativo e criação normativa reduzida é a própria não incidência tributária; (iii) isenção não é dispensa legal de pagamento de tributo devido, pois admitir isso implica em ferir o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas, dado que não é possível admitir certo descompasso de normas no tempo, ou seja, uma norma que tribute e uma outra que logo em seguida realiza a dispensa do pagamento do tributo; (ii) dessa forma, tanto na isenção, quanto na imunidade tributária, ocorre a não incidência; (iii) a diferença da imunidade tributária para a isenção, enquanto técnicas utilizadas pelo legislador, é eminentemente formal, pois a imunidade tributária possui assento em norma constitucional de competência, sendo que a isenção opera no plano da legislação infraconstitucional, voltada à construção da norma tributária. A isenção, portanto, decorre de enunciados que informarão a norma (de conduta) tributária. A imunidade, por sua vez, está contida, integra a norma constitucional de competência". LEITE, Matheus Soares. **Teoria das Imunidades Tributárias**. São Paulo. PerSe, 2016. p. 105/106.

escrituração, o Agente Fazendário atestou que os Livros Diário e Razão, relativos ao ano-calendário de 2008, foram elaborados e autenticados à época dos fatos, com todas as formalidades cumpridas, de acordo com a legislação comercial, **motivo pelo qual considerou como comprovado o valor de R\$ 79.851.488,47, constante da conta “Lucro Acumulados após 1995”**.

Todavia, igual sorte não tiveram os livros contábeis e fiscais dos anos posteriores, já que os Livros Diário foram elaborados e autenticados após a ocorrência dos fatos contábeis, em desconformidade com as normas vigentes, e não havia Livros Razão escriturados, como observou a fiscalização:

*Os fatos e documentos acima comprovam que **Lojas Tanger Ltda não possui escrituração contábil de acordo com a legislação comercial, no período de 2009 a 2017, já que os Livros Diário foram elaborados e autenticados após a ocorrência dos fatos contábeis, estão em desconformidade com as normas vigentes, e não há Livros Razão escriturados.** Fica demonstrado que o contribuinte incidiu nos incisos I, VII, VIII da Lei 8.981/1995.*

***A incompleta escrituração comercial e fiscal apresentada, referente aos anos de 2009 a 2017, é imprestável para comprovação da apuração e existência de lucro efetivo acima do valor do lucro arbitrado diminuído tributos neste período.** Desta forma, o valor dos rendimentos distribuídos acima do lucro arbitrado diminuído dos tributos será imputado ao saldo comprovado da conta de lucros acumulados após 1995, valor que pode ser distribuído com isenção. Será considerado o saldo final no ano de 2008, já que nos anos seguintes (2009 a 2017) não há escrituração de acordo com a legislação comercial.*

Neste ponto, é mister registrar que a malfadada transcrição carreada aos autos pela Recorrente, inúmeras vezes citadas na peça recursal, como justificativa de que o Fisco teria dispensado a apresentação do Livro Razão, ao pedir que fossem apresentados os Livros Diário e Razão apenas da conta Lucros Acumulados, carece de fundamento. Primeiro, em virtude justamente da exigência de apresentação desse livro que possibilitou a consideração do saldo da conta lucros acumulados do ano de 2008. Segundo, quanto ao diálogo que menciona, abaixo transcrito, corroboro com o entendimento do aresto atacado de que (...) *não comprova a alegada dispensa de apresentação do Livro Razão, mas tão somente a restrição naquele momento à apresentação da conta “Lucros Acumulados” do Livro Razão em relação aos anos 2007 e 2008, o que permitiu à fiscalização comprovar o valor citado. Os livros a partir do ano de 2009, conforme o mesmo diálogo transcrito, não se encontravam prontos.*

Tanger 3: Tudo e você?

R.F.: Tudo bem, recebi os livros.

Tanger 3: Então tá bom. Recebeu? Chegou aí então?

R.F.: É muita coisa, né?

Tanger 3: Num é? É muita coisa menina, e eu tô aqui imprimindo os que eu não tenho, esse 2007 e 2008, eu já tinha impresso e registrado direitinho, né, "cê" vê, aí os razões, eu imprimi tudo essa semana, agora eu "tô" fazendo 2009, né, "tô" indo.

**R.F.: Ah, tá. Então Ana, em função do volume que é, eu vou pedir pra você então, apresentar o diário, né e o razão...**

Tanger 3: Hum...

**R.F.: Só da conta lucros acumulados.**

Tanger 3: Ah, tá.

R.F.: **Né, e aí se for necessário eu vou pedindo outros, mas por enquanto fica só lucros acumulados**, então não precisa encadernar, razão e porque, né, vai ser pouca coisa, por favor, pede pro contador assinar, vir assinado.

**Tanger 3: É só imprimir o Razão do Lucro Acumulado?**

**R.F.: Isso.**

Tanger 3: E o diário, eu continuo normal né? Você vai precisar de todos?

R.F.: É, porque não tem como você apresentar no "sped" né?

Dando continuidade, no que diz respeito ao argumento de que os lucros distribuídos eram isentos, pois: os livros da controlada carreados aos autos atendiam a legislação civil, contábil e fiscal, inclusive apresentou Parecer Técnico Contábil que atesta a regularidade comercial e fiscal de sua escrituração contábil; teriam sido apresentados arquivos digitais gerados no formato do Sistema Integrado de Coleta-SINCO, contendo os registros referentes a Livros Diário e Razão de 2013 a 2017; não foram apontados quaisquer vícios, erros ou deficiências que tornasse a escrituração apresentada imprestável; atendeu as condições impostas pela legislação vigente; e que não restou demonstrado prejuízo ao Fisco, **entendo que não merece prosperar pelos seguintes motivos.**

A intimação para que as Lojas Tanger apresentasse os livros Diário e Razão em prol de verificar a existência e apuração de lucro arbitrário efetivo por meio de escrituração contábil elaborada de acordo com a lei comercial, decorreu da constatação de que **não tinha apresentado a Escrituração Contábil Digital ao Sistema SPED**, obrigatória desde 2014, pela IN RFB 1.420/2013.

Conforme já pontuamos, os Livros Diário dos anos de 2007 a 2013 foram apresentados, em meio físico, **sendo que os de 2009 em diante foram emitidos e autenticados no ano de 2018, APÓS O RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO. Os Livros Razão não foram apresentados** quando do procedimento inquisitorial.

Ademais, a própria recorrente, objetivando explicar a motivação do autoarbitramento do lucro da sua controlada – registro que a opção pelo autoarbitramento não fez parte da lide -, nos períodos de 2008 a 2012, e de 2013 a 2017, confessa que a Lojas Tanger não detinha escrituração regular e os livros colacionados aos autos foram elaborados e autenticados em 2018 em favor de atender o pedido da Fiscalização. Seguem passagens da peça recursal que ratificam nossa ilação:

*(...) o que aconteceu, há época dos anos-calendários, é que a Lojas Tanger Ltda. não conseguiu efetuar a escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, em tempo hábil, virtude do volume de operações praticadas nos estabelecimentos da empresa, não sendo reunir, em tempo hábil, documentos contábeis e fiscais devidamente conciliados, capazes de fornecer critérios*



Embora este signatário defenda a linha de pensamento de que a legislação comercial não prevê qualquer prazo para que os livros sejam autenticados ou penalidade decorrente do atraso. Destarte, a escrituração dos livros a destempo não configura argumento para fundamentar a acusação fiscal, entendimento, inclusive, que já foi adotado em julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, conforme ementa abaixo:

*MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RENDIMENTOS PESSOA JURÍDICA. IRPJ. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SÓCIO. LIVROS CONTÁBEIS. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDAS.*

*I - O impetrante qualificado como sócio das pessoas jurídicas Osvaldo Pereira Sociedade de Advogados e JOPE Gestão de Bens e Participações Societárias, tributadas com base no lucro presumido, sustentou que recebeu distribuição dos lucros de referidas empresas, sem a incidência de impostos, com fundamento no art. 51, § 2ºm IN/SRF nº 11, de 21.02.1996, e assim, declarou mencionada verba, na sua declaração de ajuste anual, como rendimento isento e não tributável. O impetrante sustenta que foi fiscalizado pela Receita Federal do Brasil, com o objetivo principal de verificar sua variação patrimonial, não resultando apurada a existência de valores que pudessem caracterizar o acréscimo patrimonial a descoberto, a serem considerados como rendimentos obtidos. II - Entendeu a autoridade fazendária que referida verba tinha natureza tributável, uma vez que os livros diários das citadas empresas teriam sido apresentados a destempo. Assim, foi lavrado o auto de infração em desfavor do impetrante por dedução indevida de despesas médicas e por omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído, em valor excedente ao lucro presumido, relativamente ao ano-calendário 2009. Todavia, a isenção foi criada como incentivo ao investimento na empresa pelos acionistas. Observe-se, que a isenção foi criada para prestigiar os acionistas, como instrumento de política fiscal. III - A interpretação restritiva é mandamento do Código de Tributário Nacional, que determina em seu artigo 111, inciso II, que "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção". Além disso, o caput do artigo em questão fala da possibilidade de o beneficiário ser pessoa física ou jurídica. A figura do acionista realmente pode ser a de uma pessoa física ou a de uma pessoa jurídica e, ainda, podemos observar que o parágrafo único do art. 10 da Lei 9.249/95 fez expressa referência ao sócio e ao acionista da empresa. IV - O impetrante declarou como não tributáveis, na sua declaração de ajuste anual do ano calendário de 2009, rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, relativos à distribuição de lucros excedentes àquele apurados para o fim da tributação pelo regime do lucro presumido. V- As pessoas jurídicas estão obrigadas a manter escrituração contábil de acordo com a lei, conforme o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.981/95 e artigo 527 do Decreto nº 3000/99. Além disso, os livros precisam conter termos de abertura e encerramento e autenticação no órgão competente. Para a escrituração dos mencionados livros, a lei não prevê qualquer prazo. A escrituração contábil das pessoas jurídicas obedece, observadas eventuais*

*exigências previstas em lei especial, aos critérios estabelecidos no Código Civil (art. 1179 ss.) e no Decreto-Lei nº 486/69. VI - Conforme a fundamentação da r. sentença, a legislação comercial, assim como a Instrução Normativa MDICE/SCS/DNRC nº 102/06 (que dispõe sobre a autenticação de instrumentos de escrituração dos empresários e sociedades empresárias), não prevê qualquer prazo para que os livros sejam autenticados ou penalidade decorrente do atraso. VII - Assim, a escrituração dos livros a destempo não configura argumento para fundamentar autuação fiscal. VIII - Apelação e remessa oficial tida por interposta não providas.*

*(TRF-3 - Ap: 00226601120144036100 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, Data de Julgamento: 01/08/2018, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/08/2018)*

Contudo, no caso em questão, **há clara perda de espontaneidade da Lojas Tanager**, uma vez que os Livros Diário de 2009 em diante foram emitidos e autenticados no ano de 2018, **após o recebimento da intimação fiscal**, e os Livros Razão não foram apresentados. Ademais, não podemos olvidar que outras discrepâncias foram detectadas.

Quer dizer, mesmo que superássemos a questão de que os documentos fiscais foram apresentados extemporaneamente com o cumprimento das formalidades extrínsecas e intrínsecas, tal apresentação não retroage para permitir a fruição do benefício em questão, já que **a escrituração fiscal tempestiva é condição para a fruição desse benefício**, conforme muito bem sinalado pela Fiscalização:

*Se a escrituração comercial não foi realizada em época própria, se os livros não foram elaborados e autenticados nas Juntas Comerciais nas épocas correspondentes aos fatos contábeis, não há como dar autenticidade a pagamentos realizados como sendo lucros apurados de acordo com a legislação comercial e fiscal, e considerar tais pagamentos como isentos.*

*A elaboração, registro e autenticação dos Livros Diário, a juntada da DRE e do BP aos mesmos, em data atual, não retroagem à data de pagamentos de rendimentos realizados no passado para garantir o benefício da isenção.*

Nesse sentido, a meu ver, diante da ausência de escrituração contábil regular, feita com observância da lei comercial, a distribuição de lucros isenta a ser realizada pela controlada da Fiscalizada limita-se ao valor da base de cálculo do imposto (lucro arbitrado), diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, podendo ser acrescido do saldo reconhecido da conta lucros acumulados ou reservas de lucros, também alicerçada em registros permanentes e seguindo as estritas formalidades exigidas em relação aos livros obrigatórios, em respeito aos termos das normas infralegais citadas vigentes à época dos fatos.

Dessa forma, sem razão à Recorrente, estando, neste ponto, hígido o lançamento que ora se combate.

## 4.4.2 DA INOBSERVÂNCIA DO LUCRO FISCAL ACUMULADO

A TANGER PARTICIPAÇÕES assevera que, em razão da constatação da ausência de formalidade extrínseca que supostamente não fora cumprida, ou cumprida de forma extemporânea (autenticação dos livros comerciais), a acusação fiscal deixou de observar o lucro contábil acumulado contido nos documentos contábeis e fiscais apresentados no decorrer do procedimento inquisitorial.

Dessarte, o Fisco, conforme tabela abaixo integrante do Relatório Fiscal, objetivando reconstituir a distribuição dos lucros, a partir de 2009, imputando-se o excesso do valor pago a título de distribuição de lucros ao saldo comprovado da conta “Lucros Acumulados após 1995”, e, por conseguinte, levantar o rendimento distribuído passível de tributação, **considerou apenas o Lucro Fiscal do trimestre em que ocorreu a distribuição.**

	Base de Cálculo (DIPJ e ECF)	IRPJ,CSLL, PIS, Cofins declarados em DCTF	Valor passível de distribuição (BC – tributos)	Valor Distribuído	Parcela excedente a ser descontada de Lucros Acumulados (Valor passível distribuição – Valor distribuído)	Lucros Acumulados após 1995	Valor Excedente a ser tributado
1º tri 2009	2.966.393,89	2.023.373,38	943.020,51	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
2º tri 2009	4.223.818,41	2.782.843,17	1.440.975,24	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
3º tri 2009	3.498.117,78	2.409.943,91	1.088.173,87	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
4º tri 2009	5.269.369,01	3.377.950,75	1.891.418,26	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
1º tri 2010	3.067.438,15	2.128.589,03	938.849,12	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
2º tri 2010	5.087.074,31	3.067.601,98	2.019.472,33	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
3º tri 2010	4.077.055,38	2.704.891,81	1.372.163,57	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
4º tri 2010	6.544.653,66	3.930.330,91	2.614.322,75	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
1º tri 2011	3.568.289,65	2.436.238,86	1.132.050,79	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
2º tri 2011	5.978.344,50	3.461.970,43	2.516.374,07	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00
3º tri 2011	4.405.922,23	2.939.193,19	1.466.729,04	0,00	0,00	79.851.488,47	0,00

4º tri 2011	5.822.238,83	3.847.372,05	1.974.866,78	16.488.237,00	-14.513.370,22	65.338.118,25	0,00
1º tri 2012	3.908.525,13	2.689.818,05	1.218.707,08	20.000.000,00	-18.781.292,92	46.556.825,33	0,00
2º tri 2012	6.065.910,02	3.684.946,41	2.380.963,61	0,00	0,00	46.556.825,33	0,00
3º tri 2012	4.263.434,43	2.962.716,53	1.300.717,90	0,00	0,00	46.556.825,33	0,00
4º tri 2012	6.198.343,08	3.898.533,67	2.299.809,41	0,00	0,00	46.556.825,33	0,00
1º tri 2013	4.037.898,16	2.796.357,93	1.241.540,23	0,00	0,00	46.556.825,33	0,00
2º tri 2013	5.184.821,85	3.416.293,50	1.768.528,35	25.000.336,00	-23.231.807,65	23.325.017,68	0,00
3º tri 2013	4.764.862,67	3.314.433,42	1.450.429,25	0,00	0,00	23.325.017,68	0,00
4º tri 2013	6.562.005,82	4.407.873,78	2.154.132,04	0,00	0,00	23.325.017,68	0,00
1º tri 2014	4.042.073,02	2.783.453,04	1.258.619,98	0,00	0,00	23.325.017,68	0,00
2º tri 2014	6.210.952,12	3.672.889,04	2.538.063,08	15.000.000,00	-12.461.936,92	10.863.080,76	0,00
3º tri 2014	5.901.539,02	3.697.856,01	2.203.683,01	0,00	0,00	10.863.080,76	0,00
4º tri 2014	7.651.686,14	4.903.755,47	2.747.910,67	20.000.000,00 em 31/12/2014	-17.252.089,33	0,00	-6.389.008,57
1º tri 2015	4.225.270,92	2.869.868,14	1.355.402,78	0,00	0,00	-	0,00
2º tri 2015	5.505.491,69	3.710.297,37	1.795.194,32	0,00	0,00	-	0,00
3º tri 2015	4.701.034,46	3.251.047,96	1.449.986,50	0,00	0,00	-	0,00
4º tri 2015	7.670.978,27	4.805.101,06	2.865.877,21	0,00	0,00	-	0,00
1º tri 2016	4.408.638,91	2.833.856,28	1.574.782,63	0,00	0,00	-	0,00
2º tri 2016	6.414.915,40	3.864.157,47	2.550.757,93	21.322.000,00 em 26/04/2016	-18.771.242,07	-	-18.771.242,07
3º tri 2016	4.447.595,78	2.927.284,46	1.520.311,32	0,00	0,00	-	0,00
4º tri 2016	6.466.595,15	4.281.795,17	2.184.799,98	0,00	0,00	-	0,00
1º tri 2017	4.790.759,33	2.764.120,40	2.026.638,93	0,00	0,00	-	0,00
2º tri 2017	6.341.418,80	3.732.780,00	2.608.658,80	12.000.000,00 em 17/04/2017	-9.391.341,20	-	-9.391.341,20
				20.000.000,00 em 30/06/2017	-20.000.000,00	-	-20.000.000,00
3º tri 2017	4.633.497,79	3.216.749,11	1.416.748,68	0,00	0,00	-	0,00
4º tri 2017	5.792.824,48	4.072.244,57	1.720.579,91	0,00	0,00	-	0,00

Advoga que tal procedimento é inadmissível, pois o Fisco, mesmo em prol do intento de não admissão da isenção do lucro contábil apurado na contabilidade, **deveria considerar todo lucro fiscal acumulado**. Nessa linha apresentou planilha, às fls. 56/57, onde demonstra que, a partir do lucro acumulado considerado pela Fiscalização, foi obtendo lucros trimestralmente desde 2009, e, concomitante, demonstra a distribuição, concluindo que só há distribuição sem isenção no 2º trimestre de 2017.

PERÍODO	LUCRO FISCAL	LUCRO DISTRIBUÍDO	LUCROS ACUMULADOS-distribuídos
31/12/08			79.851.488 47
1.TRIM/2009	943.020 51		80.794.508 98

2.TRIM/2009	1.440.975 24		82.235.484 22
3.TRIM/2009	1.088.173 87		83.323.658 09
4.TRIM/2009	1.891.418 26		85.215.076 35
<b>TOTAL 2009</b>	<b>5.363.587 88</b>		
1.TRIM/2010	938.849 12		86.153.925 47
2.TRIM/2010	2.019.472 33		88.173.397 80
3.TRIM/2010	1.372.163 57		89.545.561 37
4.TRIM/2010	2.614.322 75		92.159.884 12
<b>TOTAL 2010</b>	<b>6.944.807 77</b>		
1.TRIM/2011	1.132.050 79		93.291.934 91
2.TRIM/2011	2.516.374 07		95.808.308 98
3.TRIM/2011	1.466.729 04		97.275.038 02
4.TRIM/2011	1.974.866 78	01/10/2011- 16.488.017,40	82.761.887 40
<b>TOTAL 2011</b>	<b>7.090.020 68</b>		
1.TRIM/2012	1.218.707 08	02/01/2012 – 20.000.000,00	63.980.594 48
2.TRIM/2012	2.380.963 61		66.361.558 09
3.TRIM/2012	1.300.717 90		67.662.275 99
4.TRIM/2012	2.299.809 41		69.962.085 40
<b>TOTAL 2012</b>	<b>7.200.198 00</b>		
1.TRIM/2013	1.241.540 23		71.203.625 63
2.TRIM/2013	1.768.528 35	29/05/2013 – 25.000.000,00	47.972.153 98
3.TRIM/2013	1.450.429 25		49.422.583 23
4.TRIM/2013	2.154.132 04		51.576.715 27
<b>TOTAL 2013</b>	<b>6.614.629 87</b>		
1.TRIM/2014	1.258.619 98	07/04/14 – 15.000.000,00	37.835.335 25
2.TRIM/2014	2.538.063 08		40.373.398 33
3.TRIM/2014	2.203.683 01		42.577.081 34
4.TRIM/2014	2.747.910 67	31/12/14 -20.000.000,00	25.324.992 01
<b>TOTAL 2014</b>	<b>8.748.276 74</b>		
1.TRIM/2015	1.355.402 78		26.680.394 79
2.TRIM/2015	1.795.194 32		28.475.589 11
3.TRIM/2015	1.449.986 50		29.925.575 61
4.TRIM/2015	2.865.877 21		32.791.452 82
<b>TOTAL 2015</b>	<b>7.466.460 81</b>		
1.TRIM/2016	1.574.782 63		34.366.235 45
2.TRIM/2016	2.550.757 93	26/04/16 -21.322.000,00	15.594.993 38
3.TRIM/2016	1.520.311 32		17.115.304 70
4.TRIM/2016	2.184.799 98		19.300.104 68
<b>TOTAL 2016</b>	<b>7.830.651 86</b>		
1.TRIM/2017	2.026.638 93		21.326.743 61
2.TRIM/2017	2.608.658 80	17/04/2017 – 12.000.000,00	11.935.402 41
		30/06/2017 – 20.000.000,00	-8.064.597 59
3.TRIM/2017	1.416.748 68		-6.647.848 91
4.TRIM/2017	1.720.579 91		-4.927.269 00
<b>TOTAL 2017</b>	<b>7.772.626 32</b>		

**Entendo que assiste razão à Recorrente.** Vejamos.

Ao cotejarmos as sobreditas planilhas, observamos que os valores dos lucros apurados trimestralmente, desde o 1º trimestre de 2009 até o 4º trimestre de 2017, são idênticos e as datas e os valores das distribuições coincidem, contudo, a única diferença reside no fato da Fiscalização ter ignorado os valores - que intitulou como “lucros passíveis de distribuição” - dos trimestres em que não ocorreu a efetiva distribuição.

Quer dizer, não incrementou a coluna “lucros acumulados após 1995” com os lucros obtidos trimestralmente que, por coincidirem com a planilha da Recorrente, entendemos que acatou. Até porque, nos trimestres em que se concretizaram as distribuições, o Agente Fazendário os abateu do valor distribuído antes da redução do saldo da conta lucros acumulados.

De outro giro, a Recorrente, à medida que foi apurando o lucro contábil trimestral passível de distribuição com isenção, adicionou-os ao saldo considerado pela Fiscalização de “lucros acumulados após 1995”, bem como, em datas coincidentes com as consideradas pelo Fisco, abateu dos montantes efetivamente distribuídos.

Nesse raciocínio, demonstrou que só ocorreu distribuição de lucro em excesso passível de tributação, no segundo trimestre de 2017, no montante de R\$ 8.064.597,59.

À luz de tudo que foi exposto e em respeito ao princípio da adstrição do julgador aos limites da lide, entendo que o procedimento adotado pela TANGER PARTICIPAÇÕES seja o mais escorreito. A uma, em razão dos lucros arbitrados apurados a partir do primeiro trimestre de 2009 ao quarto trimestre de 2014, cujos valores coincidem nas sobreditas planilhas, portanto, repiso, considero acatados pela Fiscalização, **representam a parcela líquida** – já diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a controlada – **passível de distribuição com isenção e, por se tratar de autoarbitramento, dispensada qualquer escrituração.**

A duas, por haver incongruência no procedimento adotado pelo Fisco visto que, nas datas em que houve a distribuição excedente, antes da redução do saldo de lucros acumulados, abateu a parcela trimestral isenta apurada no trimestre. Todavia, quando não houve distribuição excedente, as desconsiderou, melhor dizendo, não as acresceu ao saldo de lucros acumulados apurado no último trimestre de 2008.

Baseado nesse racional, **oriento meu voto no sentido de que apenas seja considerado passível de tributação a parcela no valor de R\$ 8.064.597,59, do total do lucro distribuído em 30/06/2017, exonerando a exações fiscais relativas as demais.**

## 5 DA MULTA DE OFÍCIO – NÃO CONFISCO

Subsidiariamente, a Recorrente requer o afastamento da multa de ofício no percentual de 75%, dado que no caso em tela inexistiu dolo/fraude, bem como em observância aos princípios da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Na espécie, registro que o Fisco aplicou a multa de ofício ordinária nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), a seguir transcrito *in verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

***I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (g.n)***

Dessa forma, de plano, saliente-se que a exoneração postulada pela defesa não pode ser acatada, na medida em que não encontra respaldo legal. Até porque, nesta contenda foi aplicada por subsunção ao preceptivo indicado, sem qualquer referência a constatação de ações ou omissão tipificadas como sonegação, fraude ou conluio nos termos dos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que levaria a sua qualificação, consoante dispõe o art. 44, § 1, inciso VI, c/c § 1º-C, da Lei nº 9.430/96<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Outrossim, tampouco prosperam as alegações no sentido que o percentual aplicado teria o caráter de confisco (vedado pela Constituição Federal), em desrespeito aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pelos seguintes motivos:

- a) A Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, § 1º, determina que os impostos serão graduados em função da capacidade contributiva do contribuinte. E mais, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. **Deduz-se, então, que o princípio em questão é direcionado exclusivamente ao tributo e este não deve ser confundido com penalidade, equívoco cometido pelo impugnador;**
- b) **A vedação ao confisco é dirigida ao legislador.** Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco;
- c) Afastar a aplicação da multa por considerá-la atentatória as garantias constitucionais exigiriam o exame da norma legal em face de disposições constitucionais, o que, sem dúvida, caracterizaria **controle de constitucionalidade da lei, que é atividade inserta no âmbito de competência exclusiva do Poder Judiciário;**
- d) **O contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza,** questão inclusive sumulada por este Tribunal, de acordo com o enunciado da Súmula Carf nº 2<sup>15</sup>; e
- e) Por fim, o princípio que norteia a imputação penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

Perante o apresentado, percebe-se claramente que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, na qual habita a devida fundamentação normativa da aplicação de multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Logo, as alegações de ofensa aos princípios de vedação ao confisco e da razoabilidade e proporcionalidade não podem ser oponíveis às autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN).

Em verdade, de acordo com o parágrafo único, do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

---

<sup>15</sup> **Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, por existir perfeito enquadramento da ação do Sujeito Passivo com os dispositivos legais acima citados, entendo que a imputação da multa de ofício combatida é irrefutável, devendo, portanto, ser mantida.

## 6 DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS

### 6.1 DOS FATOS

Na espécie, a Autoridade Fiscal entendeu que, ao não efetuar a escrituração de acordo com a legislação comercial, a **Lojas Tanger** descumpriu as normas legais e as estabelecidas em contrato social, cabendo imputação de Responsabilidade Tributária, nos termos do art. 135, I e III, do CTN. Ademais, distribuiu rendimentos considerados indevidamente como isentos, o que era de conhecimento da controladora e de seus sócios administradores, restando caracterizada a responsabilidade solidariada prescrita no inciso II, do art. 124 do CTN, de acordo com os arts. 1.009 e 1.080, do Código Civil.

Por fim, levando-se em conta que Lojas Tanger Ltda e a Recorrente possuem quadro societário em comum, e que os sócios pessoas físicas de Lojas Tanger – **Srs. José Maria Ribeiro e Edgard Domingues** - foram os administradores que descumpriram as normas mencionadas no parágrafo anterior, configurando-se como beneficiados indiretos da distribuição dos valores dos rendimentos considerados indevidamente isentos, visto que são os sócios majoritários (com mais de 99%) da controladora, fica evidenciado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Indignados os Responsabilizados combateram as apontadas imputações alegando que a Autoridade Fiscal não individualizou as condutas essenciais a subsunção ao preceituado nos dispositivos citados.

O Aresto recorrido refutou asseverando que o Agente Fiscal fundamentou a responsabilidade solidária dos Srs. José Maria Ribeiro e Edgard Domingues pelo descumprimento de forma sistemática, durante os anos de 2009 a 2017, da legislação concernente à escrituração de livros fiscais, bem como individualizou as condutas imputadas aos Recorrentes, demonstrando que descumpriram de maneira reiterada não apenas as obrigações tributárias acessórias de escrituração tempestiva das operações comerciais, mas também as disposições contratuais da própria empresa, caracterizando a “infração de lei, contrato social ou estatuto”.

Em sede de Recurso Voluntário, os Recorrentes repisaram as alegações apresentadas na fase impugnatória, notadamente, que careceu de motivação as imputações de responsabilidade em comento, posto que a Autoridade Administrativa limitou-se a tecer meras considerações genéricas, sem, contudo, demonstrar: (i) que os eventuais responsáveis tinham

interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, em prol do devido enquadramento no art. 124, I, do CTN; ou (ii) individualizar as condutas comissivas ou omissivas perpetradas pelos responsabilizados que se amoldariam à previsão abstrata contida no art. 135, III, do CTN.

Antes de avaliarmos as razões da combatida responsabilização, a seguir teceremos comentários sobre entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre a responsabilidade solidárias nos termos do art. 124 e 135, do CTN.

## 6.2 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, COM BASE NO ART. 124, DO CTN

Inicialmente, é mister destacar que, no Direito Civil, a solidariedade pode se dar tanto entre os devedores como entre os credores, decorrendo de lei ou da vontade das partes, conforme estabelecem os arts. 264 e 265, do Código Civil<sup>16</sup>. Diferentemente, **no Direito Tributário a solidariedade decorre sempre de lei e só pode ocorrer no polo passivo.**

O art. 124, do CTN<sup>17</sup>, cuida das hipóteses de solidariedade, estabelecendo em seu inciso I, a chamada **solidariedade de fato**, para as pessoas que têm **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Já no inciso II, estabelece a chamada **solidariedade de direito**, que ocorre entre as pessoas expressamente designada em lei, sem que seja necessária a presença do interesse comum.

Nesse diapasão, com relação à atribuição de responsabilidade com fundamento no art. 124, do CTN, cabe destacar que a autoridade fiscal constitui o crédito tributário identificando uma relação obrigacional tributária que vincula o sujeito ativo (ente tributante) a dois ou mais sujeitos passivos (contribuinte e responsável). O sujeito passivo solidário é integrante da própria relação jurídico-tributária *ab initio*, de maneira que sua sujeição passiva é congênita ao acontecimento do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação, em solidariedade.

Na solidariedade passiva existe uma única obrigação e mais de um devedor obrigado por ela como um todo. Não há um devedor “principal” e um responsável “solidário”. Há dois ou mais devedores, que são obrigados por uma única, idêntica e indivisível obrigação.

<sup>16</sup> Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

<sup>17</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Conforme disposto no parágrafo único do referido art. 124, a solidariedade não admite o chamado “benefício de ordem”, que seria a condição de o credor primeiro dirigir sua exigência para um devedor e, apenas se insolvente este, impossibilitado de adimplir a obrigação, sucessivamente, direcionar-se ao outro devedor, “solidário”.

Pode então traduzir que a solidariedade não é, *stricto sensu*, um instituto voltado à garantia do adimplemento da obrigação pelo devedor, posto que diz respeito à própria constituição do crédito tributário sobre uma pluralidade de devedores, todos responsáveis pela obrigação como um todo. Os sujeitos passivos tributários estão visceralmente ligados por um vínculo de origem, congênito ao surgimento da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup> ensina que existe solidariedade sempre que houver mais de um devedor na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral:

*No direito tributário, o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos. Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade, na traça do que preceitua o art. 264 do Código Civil brasileiro. (g.n)*

Nas palavras de Mizabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro<sup>19</sup>, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo:

*A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. (...)*

*Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, um contribuinte e um responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo. (g.n)*

Assim, no momento em que a autoridade fiscal detecta que está diante de uma das situações previstas no art. 124, do CTN, é seu dever efetuar o lançamento sobre a pluralidade de

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 729

sujeitos passivos solidários, constituindo o crédito tributário de maneira a identificar corretamente as pessoas ligadas ao polo ativo solidariamente.

Dando seguimento, no tocante à solidariedade de fato, prevista no art. 124, I, do CTN. Trata-se do tema “responsabilidade solidária por interesse comum” bastante controvertido no âmbito da doutrina e da jurisprudência, mormente a administrativa. Para tanto, é preciso entender o que venha ser o **interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal**.

Segundo a doutrina, existe interesse comum entre duas ou mais pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato gerador. Quer dizer, há que se constate a existência da comunhão na posição jurídica das pessoas em relação direta com o fato gerador da obrigação tributária.

Ademais, para configurá-lo, observamos a presença de três vertentes na jurisprudência deste Tribunal destacadas em texto acadêmico<sup>20</sup> elaborado por ilustres Conselheiros que a seguir transcrevo:

*A imputação da responsabilidade tributária solidária com fundamento no art. 124, I do CTN, frequentemente debatida em casos de tentativa de responsabilização de sociedades integrantes do mesmo grupo econômico e sócios de fato, vem sendo enfrentada sob três principais vertentes na jurisprudência do CARF: (i) a que entende bastar o interesse econômico, (ii) **a que demanda o interesse jurídico**, e (iii) a vertente intermediária, pela qual o interesse não pode ser meramente econômico, nem precisa ser jurídico, devendo haver alguma participação direta em ato que visa a adulterar a obrigação tributária.(g.n.)*

Embora admita que a expressão interesse comum encarte um conceito indeterminado, ao interpretar de forma sistemática as normas tributárias, inclino-me à linha de pensamento que o interesse comum não é meramente econômico, **mas, necessariamente, jurídico**. A ver.

Conforme exemplifica Paulo de Barros Carvalho<sup>21</sup>, é o que ocorre em relação ao ITBI, quando dois ou mais são os compradores, ao ICMS, quando dois ou mais forem os comerciantes vendedores, e ao ISS, quando dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.

<sup>20</sup> EVARISTO PINTO, Alexandre. CHAMAS Henrique Nimer. HALAH, Lucas Issa. A responsabilidade cível e tributária dos cooperados e diretores das sociedades cooperativas. In: FORNECETE, Rodrigo. Peixoto, Marcelo Magalhães. Tributação das cooperativas: impactos da reforma tributária. São Paulo: MP Editora, 2025

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed.. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 220.

Para elucidar a questão, vale reproduzir lição de Marcos Vinícius Neder<sup>22</sup> sobre a expressão “interesse comum”, utilizada no art. 124, inciso I, do CTN:

*Nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas, por exemplo, podemos encontrar entre os contratantes interesses coincidentes, contrapostos e comuns. Afinal, vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se em cada um dos pólos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.*

[...]

*Não é outro entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que sustenta que, nas ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, **a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se, e somente se, for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.***

*Também a esta conclusão chegou Hugo de Brito Machado: “O fato de serem partes em um contrato apenas significa que o legislador pode, por disposição expressa, instituir solidariedade entre elas (...). Uma coisa é duas ou mais pessoas terem interesse na situação. Outra é terem duas ou mais pessoas interesse comum na situação. **Comprador e vendedor têm interesse na compra e venda, mas não se trata de interesse comum e sim de interesses contrapostos**”.*

*Conclui-se, portanto, que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direito e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. (g.n.)*

Nessa cognição, o Superior Tribunal de Justiça ratificou tal entendimento ao atestar que o **“interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible”**. Confira-se:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

*1.A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como **contribuintes**, cada uma*

<sup>22</sup> NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Tributária*. Coord. Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder, São Paulo, Dialética, 2007. p. 39/42.

*delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de **contribuintes** solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato, a co-propriedade é-lhes comum. (...) 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: ... 7. Conquanto a expressão 'interesse comum' encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas **sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible**. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: '... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.' (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220). 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible (\*\*).** 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucro auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, Dje 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo*

*econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. ... 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.”(REsp 884.845/SC (2006/02065654), STJ, 1ª Turma, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 05/02/2009, Dje 18/02/2009 – **grifos nossos**)*

**(\*) destaques do original**

**(\*\*) destaques acrescidos**

Por derradeiro, mas não menos importante, conluo apontando que a sobredita acepção encontra consonância em jurisprudência administrativa prevalente do CARF, notadamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme ementas transcritas:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFIGURAÇÃO.*

*Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na atuação.*

*Comprovado nos autos que as pessoas física e jurídicas classificadas pela fiscalização como sujeitos passivos solidários atuaram de maneira ativa, individual e unida com a fiscalizada, assumindo reciprocamente direitos e obrigações que circunscreveram os fatos jurídicos que dão essência à obrigação tributária, resta configurado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador. (Acórdão nº 9101-003.889 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 07/11/2018)*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2003, 2004 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.*

*Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta. (Acórdão nº 9101-002.349 – CSRF/1ª Turma. Sessão de 14/06/2016)*

A seguir, discorreremos sobre a imputação de responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, do CTN.

### 6.3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA FUNDAMENTADA NO ART. 135, III, DO CTN

No que toca ao tema, a princípio, importa sinalar que é plenamente possível os sócios administradores responderem pessoalmente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)<sup>23</sup>.

Todavia é imperioso que, para aplicação do mencionado preceito, **a Autoridade Fazendária comprove, para além de qualquer dúvida, que os administradores agiram com excesso de poderes ou infração à lei.**

O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto o outro satisfaz a hipótese do art. 135, III, do CTN<sup>24</sup>. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou:

*59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de 'infração de lei' (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.*

*60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:*

*a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*

<sup>23</sup>Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

<sup>24</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

*b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*

*c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*

*d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;*

*e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;*

*f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).*

*61. De tudo isso, é importante guardar que o 'sócio-gerente', de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser 'sócio', mas por ter cometido ato ilícito enquanto 'gerente'. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Destarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito. (g.n)*

Destarte, é relevante ressaltar ilações relativas à responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN, que contribuem para sua caracterização, corroboradas pelo Parecer supra.

A primeira refere-se a natureza da pessoa jurídica. Trata-se de uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, quem demonstra capacidade de expressar vontade, **elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito**, do qual resulta a responsabilidade.

A segunda diz respeito a interpretação do capitulado no inciso III, do art. 135, do CTN, uma vez que o malefício que decorre da norma **não se corporifica** com uma simples participação como sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente nos atos da empresa que determina a responsabilização tributária pessoal. **Há que se reconhecer a existência do excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, ou seja, só se configura com a **junção dos dois fatores**.

Feitas as considerações sobre os entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais relativos aos fundamentos das responsabilidades tributárias questionadas, passa-se a analisar o caso em concreto.

#### 6.4 DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS IMPUTADAS

A princípio, merece registro que nossa análise se restringirá à participação dos Interessados nos fatos e condutas apurados e demonstrados pela Fiscalização, nos estritos limites dos autos, dos entendimentos expostos e da competência deste Conselho.

Fixada a premissa, em benefício de decidirmos com a máxima segurança e justiça no que diz respeito às responsabilidades imputadas, alicerçado na linha interpretativa exaurida, é mister a imersão no Relatório Fiscal, às fls. 526/546, notadamente a transcrição dos únicos trechos através dos quais a Autoridade Fiscal as fundamentou:

*Considerando que Lojas Tanger Ltda deixou de efetuar a escrituração de acordo com a legislação comercial, descumprindo as normas legais e as estabelecidas em contrato social (incisos I e III do artigo 135 do CTN), bem como efetuou distribuição de rendimentos considerados indevidamente como isentos, o que era de conhecimento da controladora, de sua controlada e de seus sócios administradores, fica caracterizada a solidariedade prescrita no inciso II do artigo 124 do CTN, conforme artigos 1009 e 1080 do Código Civil.*

*Ainda, considerando-se que Lojas Tanger Ltda e Tanger Participações e Publicidades Ltda possuem quadro societário em comum, que os sócios pessoas físicas de Lojas Tanger foram os administradores que descumpriram as normas tratadas no parágrafo anterior, e que, ao final, são beneficiados indiretos da distribuição dos valores dos rendimentos considerados indevidamente isentos, pois são os sócios majoritários (com mais de 99%) da controladora, fica evidenciado o interesse comum na situação, conforme inciso I do artigo 124 do CTN.*

*(...)*

*Fica caracterizada a sujeição passiva solidária de **Lojas Tanger Ltda**, CNPJ 51.663.763/0001-53, **José Maria Ribeiro**, CPF 012.474.768-04 e **Edgard Domingues**, CPF 023.862.598-20, conforme legislação citada.*

Prosseguindo, no que toca à responsabilidade embasada no art. 124, CTN, infiro que **não restou hialino o cabimento da atribuição de responsabilidade tributária solidária**, em razão da Fiscalização não ter logrado êxito em demonstrar o interesse comum – interesse jurídico - dos responsabilizados nas situações que constituam os fatos geradores das obrigações principais combatidas. Da situação posta, denota-se que só há um único devedor e obrigado pelos tributos atinentes aos autos sob julgo, ou seja, a TANGER PARTICIPAÇÕES. É o legítimo responsável pelos

dispêndios combatidos, cuja personalidade, registre-se, não se confunde com a da Lojas Tanager, tampouco com a das pessoas físicas que compuseram a sua administração.

*Ad argumentandum tantum*, a espécie também não se subsume a capitulação da solidariedade de direito, entabulada no art. 124, II, do Codex Fiscal. A uma, em virtude do caso em tela não se tratar de distribuição de lucros ilícitos ou fictícios, como entendeu o Fisco ao mencionar o art. 1.009, do Código Civil (CC)<sup>25</sup>, posto que os lucros arbitrados apurados pela controlada da Recorrente foram efetivos - inclusive como vimos reconhecidos pela Autoridade Fiscal - e apenas parte do excedente não preenchia as condições para isenção tributária. A duas, em virtude de não se pode extrair dos trechos descritos ou de qualquer prova carreada aos autos, a mínima ilação que os administradores expressamente aprovaram deliberações infringentes do contrato ou da lei e, dessa forma, responsabilizar nos termos do preceptivo tributário combinado com o art. 1.080, do CC<sup>26</sup>.

Já no que diz respeito à responsabilização com base no art. 135, do CTN, conforme apontado neste voto, restou clarividente que a condição de administrador não é relevante para imputá-la, e se trata de modalidade de responsabilidade tributária eminentemente subjetiva, por fundar-se na pessoalidade e na conduta dolosa ou culposa do agente, posto que brota a partir da constatação de um ato ilícito.

Neste prisma, pelo explanado, **entendo que o Agente Fiscal também não logrou êxito em provar o vínculo dos responsáveis** – elemento subjetivo - com os fatos geradores da obrigação tributária, igualmente que praticaram o ato ilícito assinalado ou que o toleraram quando deveriam evitar, igualmente o aresto combatido.

Por tudo exposto, **oriento meu voto no sentido de afastar as responsabilidades tributárias imputadas.**

---

## 7 DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

---

Por derradeiro, os Recorrentes defenderam a conversão do julgamento em diligência em favor do exame dos documentos referentes à sua escrituração fiscal.

Em que pese o seu arrazoado, por tudo exposto neste voto, demonstraremos que não se fazem necessárias.

---

<sup>25</sup> Art. 1.009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

<sup>26</sup> Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

Como é cediço, a autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção é que avaliará a necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias.

Nessa linha intelectual, deve-se levar em conta que os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para afastar as conclusões da Autoridade Autuante. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

No presente caso, restou hialino que a escrituração apresentada pela Recorrente, essencial para justificar a isenção do lucro excedente distribuído, mesmo que superada a questão do cumprimento das formalidades extrínsecas e intrínsecas legalmente exigidas – pois não podemos obliterar que várias incompatibilidades constatadas foram admitidas pela Recorrente - foi autenticada após a intimação da Autoridade Autuante, quer dizer carente de espontaneidade, não atendendo a condição essencial para fruição do benefício vindicado.

Ora, conforme expomos, a determinação de diligência, nesta fase processual, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a cancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito, o que não vislumbramos nestes autos.

Por derradeiro, insta destacar que cabe a aplicação do seguinte enunciado sumular (Súmula CARF nº 163):

*O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.*

Assim, na espécie, portanto, a realização de diligência/perícia é desnecessária e deve ser indeferida conforme disposição do art. 18, do Decreto nº 70.235/72<sup>27</sup>.

## 8 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

<sup>27</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

## 9 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS, para:

- a) REJEITAR as preliminares de nulidade; e
- b) No mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL para:
  - a. REJEITAR a prejudicial de decadência;
  - b. MANTER em parte os lançamentos combatidos; e
  - c. AFASTAR as responsabilidades tributárias imputadas.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho**